

Incerteza jurisprudencial macula a tributação no setor elétrico



Neste último final de semana, minha esposa, enteadas e eu resolvemos

celebrar o dia das mães em Foz do Iguaçu. Maravilhosa a viagem, não só pela beleza do local em si, mas pela oportunidade que nos deu de visitar duas das grandes maravilhas que o Estado do Paraná oferece ao resto do país e ao mundo: as Cataratas do Iguaçu e a usina hidrelétrica Itaipu Binacional. Quanto às Cataratas, não é necessário dizer muito. É considerada uma das sete novas maravilhas da natureza.

Quanto à usina de Itaipu, muito impressionou a grandiosidade do empreendimento e a relativa simplicidade da tecnologia empregada na geração limpa de energia elétrica, que aproveita dois elementos da natureza (fluxo de água do Rio Paraná e a força da gravidade) para gerar energia suficiente a expressivos percentuais de consumo pela população dos dois países que a construíram: Brasil e Paraguai.

Em homenagem a esse prazeroso momento, resolvi dedicar esta coluna ao exame da mais recente oscilação jurisprudencial, que afeta em cheio o setor elétrico. Algum tempo atrás, [neste mesmo espaço](#), tive a oportunidade de expor os efeitos maléficos e danosos que oscilações jurisprudenciais produzem na segurança jurídica e na já conturbada relação entre o fisco e o contribuinte.

Naquela ocasião, comentei os vários desencontros jurisprudenciais que eivaram a incidência do ISS, nos mais diversos aspectos da sua cobrança, não obstante tratar-se de tributo cinquentenário, cujas regras são objetivamente simples e de fácil compreensão.

Desta vez, como dito, cuidarei de outra oscilação jurisprudencial, com igual potencial de dano, agora relativa à possibilidade de o ICMS incidir sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST), ambas reguladas pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel).

De fato, já na década passada, fundamentada em julgados que versavam sobre a incidência daquele imposto estadual na demanda contratada, a 1ª Turma do STJ adotou o entendimento de que “não se

cogita acerca da tributação das operações anteriores, quais sejam, as de produção e distribuição da energia, porquanto estas representam meios necessários à prestação desse serviço” (AgRg no REsp 797.826/MT, rel. min. Luiz Fux, DJ 21.06.2007).

Com base nessa linha de raciocínio, ambas as Turmas de Direito Público do STJ passaram, desde então, a decidir reiteradamente que a TUSD e a TUST não poderiam ser incluídas na base de cálculo do ICMS. Foram várias as decisões proferidas, que acabaram por tornar pacífica a jurisprudência do Tribunal nesse sentido^[1].

Recentemente, talvez sob a influência dos ventos que favorecem a revisão jurisprudencial do conceito da base de cálculo de tributos (como ocorreu com a decisão do STF, segundo a qual o ICMS não integra a base de cálculo do PIS e da Cofins, ou então, naquela, do mesmo tribunal, em que se decidiu que esse mesmo imposto deve incidir sobre a tarifa básica de assinatura mensal cobrada pelas prestadoras de serviço de telefonia), a 1ª Turma do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.163.020, da relatoria do Ministro Gurgel de Faria, por maioria de votos (3 a 2), adotou entendimento destoante daquela orientação que havia sido pacificada, e decidiu ser legal a inclusão da TUSD na base de cálculo do ICMS.

Os argumentos que prevaleceram, com a divergência do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho e da Ministra Regina Helena Costa, foram, basicamente, os seguintes:

- necessidade de o ICMS ser calculado sobre o “preço da operação”, expressão que contemplaria todas as parcelas formadoras do custo da mercadoria efetivamente consumida;
- preservação da isonomia e da livre concorrência entre os consumidores livres (que podem comprar a energia diretamente da geradora e arcam com os custos da transmissão e distribuição de energia de forma apartada) e os cativos (que obrigatoriamente recebem a energia das distribuidoras e têm esses encargos embutidos no preço do fornecimento);
- a geração, transmissão e distribuição deveriam ser vistas como componentes de uma atividade-fim única, que consiste na efetiva comercialização da energia, sendo incidíveis todas as etapas que a compõem;
- a circunstância de o “consumidor livre” ter que celebrar um contrato com a empresa de geração (em relação à tarifa de energia) e outro com a empresa de transmissão/distribuição (em relação à tarifa de fio), exteriorizaria apenas a decomposição do preço global do fornecimento de energia, não desnaturando o fato gerador da operação.

Por sua vez, a 2ª Turma do STJ, em decisão ainda mais recente, não se curvou a esse novo entendimento e optou por manter-se alinhada à jurisprudência favorável aos contribuintes consolidada no Tribunal. Destaco o seguinte trecho desse julgado:

“(…) O STJ possui entendimento consolidado de que a Tarifa de Utilização do Sistema de Distribuição – TUSD não integra a base de cálculo do ICMS sobre o consumo de energia elétrica, uma vez que o fato gerador ocorre apenas no momento em que a energia sai do estabelecimento fornecedor e é efetivamente consumida. Assim, tarifa cobrada na fase anterior do sistema de distribuição não compõe o valor da

operação de saída da mercadoria entregue ao consumidor.

Não se desconhece respeitável orientação em sentido contrário, recentemente adotada pela Primeira Turma, por apertada maioria, vencidos os Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Regina Helena Costa (REsp 1.163.020/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 27/3/2017).

Sucedede que, uma vez preservado o arcabouço normativo sobre o qual se consolidou a jurisprudência do STJ e ausente significativa mudança no contexto fático que deu origem aos precedentes, não parece recomendável essa guinada, em atenção aos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia (art. 927, § 4º, do CPC/2015).” (REsp 1.649.658/MT, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 05.05.2017)

Para entendermos a questão posta, é importante que tenhamos em mente o contexto em que essas tarifas foram criadas. A Constituição de 1988 preservou a competência da União para explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços e instalações de energia elétrica (artigo 21, XII, “b”).

Até meados da década de 1990, prevalecia no Brasil modelo segundo o qual a energia elétrica era produzida e distribuída por empresas estatais aos consumidores finais, sem a possibilidade de negociação dos preços praticados.

Com a estabilização e posterior aquecimento da economia, decorrente do Plano Real, o modelo até então vigente demonstrou-se insuficiente à demanda por energia no país, fato esse que deu ensejo à edição de normas legais^[2], que viabilizaram, desde que atendidas determinadas premissas, a opção da contratação do fornecimento de energia, no todo ou em parte, com produtor independente.

Com a possibilidade da livre negociação da compra e venda de energia elétrica, o seu fornecimento passou a contar com a participação de agentes diversos, responsáveis pela sua geração, transmissão, distribuição e comercialização.

No mercado cativo, argumenta-se que os valores relativos a essas tarifas seriam indiretamente tributados pelo imposto porque representariam custos que compõem o preço cobrado dos respectivos consumidores. Seriam “encargos embutidos no preço do fornecimento”, conforme entendeu a 1ª Turma do STJ, no precedente acima referido (a matéria ainda é controversa, tendo em vista que há decisões recentes no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro em sentido contrário).

Quanto ao mercado livre, pelas características que lhe são próprias, parece-me forçosa a conclusão de que não há a incidência em exame. E a razão disso é muito simples: os contratos celebrados relativos ao fornecimento de energia, à transmissão e à distribuição que se dão nesse mercado são autônomos e individualizados. E o único deles que pode ser alcançado pelo ICMS é aquele relativo ao fornecimento de energia, por ser o que se relaciona à hipótese de incidência respectiva. Explico.

Estariam essas tarifas sujeitas à incidência do ICMS?

No mercado cativo, os valores relativos a essas tarifas são indiretamente tributados pelo imposto porque são custos que compõem o preço cobrado dos respectivos consumidores. São “encargos embutidos no

preço do fornecimento”, conforme bem esclareceu precedente da 1ª Turma do STJ acima referido.

Já no mercado livre, parece-me forçosa a conclusão em sentido contrário. E a razão disso é muito simples: os contratos celebrados relativos ao fornecimento de energia, à transmissão e à distribuição que se dão nesse mercado são autônomos e individualizados. E o único deles que pode ser alcançado pela incidência do ICMS é exclusivamente aquele relativo ao fornecimento de energia, por ser o único relacionado à hipótese de incidência respectiva. Explico.

Ao disciplinar a base de cálculo do ICMS incidente sobre toda a cadeia de circulação de energia elétrica, o art. 34, §9º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) determina que ela será o “*preço (...) praticado na operação final*”, e que o imposto deverá ser recolhido por substituição tributária pelas empresas distribuidoras. Transcrevo, abaixo, o referido texto:

“Art. 34. (...) § 9º. Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, *calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final* e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.” (grifei)

Essa norma foi regulada pelo artigo 9º, §1º, II, da Lei Complementar 87/1996[3], e sua utilidade está na ilação que dela decorre no sentido de que “o preço praticado na operação final” é o que efetivamente dimensiona o valor a ser tributado pelo ICMS nas operações de fornecimento de energia elétrica, seja no mercado cativo, seja no mercado livre, pois não haveria o menor sentido que a base de cálculo variasse conforme se tratasse de um ou outro mercado.

E, dos três contratos em exame, o único que guarda pertinência com a hipótese de incidência do ICMS, e cujo preço deve, portanto, ser considerado para a respectiva incidência, é o relativo ao fornecimento da energia elétrica. Os contratos relativos à transmissão e à distribuição da energia são autônomos em relação ao de fornecimento, e os preços nele cobrados devem, conseqüentemente, ser desconsiderados para aquele fim.

Não há “decomposição do preço global do fornecimento de energia”, base de cálculo do imposto, como sugeriu o precedente da 1ª Turma do STJ. O que há é a celebração de contratos autônomos, que se faz necessária por se tratar de relações jurídicas distintas, de naturezas diversas e entre diferentes partes. Tributável somente aquela que tiver por objeto o fornecimento de energia elétrica. Essa é a opinião da melhor doutrina[4].

Note-se que o fato de o valor cobrado nesses contratos ser indiretamente tributado pelo imposto estadual no fornecimento de energia que se dá no mercado cativo em nada contradiz essa conclusão (nem, muito menos, representa qualquer afronta ao princípio da isonomia).

Realmente, nesse mercado, tais valores são custos do fornecimento de energia elétrica promovido pelas empresas distribuidoras, sendo, portanto, elementos integrantes do preço cobrado aos consumidores cativos. Para usar os termos do referido precedente, estão “embutidos” no preço deles cobrado. Logo,

acabam por sofrer indiretamente a incidência do imposto.

No mercado livre, os contratos de fornecimento e de distribuição são, como demonstrado, celebrados de forma autônoma pelo adquirente, com empresas distintas, não havendo, portanto, que se considerar os respectivos valores como custo do fornecimento de energia, nem, conseqüentemente, integrantes do preço cobrado por quem o promove. Não há, aqui, situação semelhante à que ocorre no mercado cativo.

Se semelhança é o que se busca, ela pode ser encontrada no tratamento tributário que se dá ao frete nas hipóteses de circulação de mercadorias em geral, quando o consumidor final por ele se responsabiliza em contrato autônomo celebrado com terceiros:

Nessas hipóteses, determina o artigo 13, §1º, II, “b”, da LC 87/96, que integra a base de cálculo do imposto o valor correspondente a “frete, *caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.*” (grifei)

Ou seja, a contrário senso, se houver a contratação autônoma do frete pelo adquirente da mercadoria, o valor acordado não será custo do vendedor e, conseqüentemente, não integrará a base de cálculo do ICMS incidente sobre a respectiva circulação. Da mesma forma, quando há a contratação autônoma da transmissão e distribuição da energia adquirida, o imposto também não poderá incidir sobre as tarifas cobradas.

De fato, as conclusões nessas situações não podem ser diferentes, até porque a exigência do tributo neste segundo caso é ainda mais descabida, tendo em vista que ambas as tarifas (TUST e TUSD) têm natureza de contraprestação pelo uso dos sistemas de transmissão e distribuição, atividade que está claramente fora do campo de incidência do ICMS.

Parece-me, portanto, correta a jurisprudência majoritária do STJ, no sentido de que esse imposto não incide sobre essas tarifas nas aquisições de energia feitas no mercado livre.

Porém, o que quero enfatizar nesses comentários não é o acerto ou desacerto do precedente da 1ª Turma do STJ sobre a matéria, mas, sim, a necessidade de que, por amor à segurança jurídica, jurisprudências consolidadas só sejam modificadas se houver reais mudanças nos pressupostos que as fundamentaram.

De fato, como muito bem disse o ministro Herman Benjamin, no precedente da 2ª Turma a que me referi acima, “uma vez preservado o arcabouço normativo sobre o qual se consolidou a jurisprudência do STJ e ausente significativa mudança no contexto fático que deu origem aos precedentes, não parece recomendável essa guinada, em atenção aos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia”.

Por fim, para quem tem interesse nessa discussão relativa à tributação na fragmentação de contratos, lembro que, conforme disse na minha [última coluna](#), o “Seminário A” do Congresso Anual da *International Fiscal Association* (IFA), que ocorrerá no Rio de Janeiro, entre 27 de agosto a 1 de setembro, tratará exclusivamente dessa matéria.

[1] Destaco, abaixo, alguns desses julgados: AgInt no REsp 1.607.266/MT, Rel. Min. Herman

Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/11/2016; AgRg na SLS 2.103/PI, Rel. Min. Francisco Falcão, Corte Especial, DJe 20/05/2016; AgRg no AREsp 845.353/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13/04/2016; AgRg no REsp nº 1.408.485/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 19/05/2015; EDcl no AgRg no REsp nº 1.359.399/MG, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 06/09/2013; AgRg no REsp 1.075.223/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 11/06/2013; AgRg no REsp 1.278.024/MG, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 14.02.2013; AgRg no REsp 1.014.552/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 18/03/2013; AgRg no REsp 1.014.552/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 18.03.2013; AgRg nos EDcl no REsp nº 1.267.162/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 24.08.2012; AgRg no REsp nº 1.135.984/MG, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 04.03.2011

[2] Lei nº 9.074/95, Lei nº 9.648/98, Lei nº 10.848/2004, Resolução Aneel nº 456/2000, posteriormente revogada pela Resolução Normativa nº 414/2010, Resolução Aneel nº 264/98, posteriormente sucedida pela Resolução Normativa nº 376/2009, entre outras.

[3] Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

(...)

II – às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, *sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final*, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

[4] SANTIAGO, Igor Mauler. A exigência de ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de transmissão e de distribuição de energia elétrica (TUST e TUSD): aspectos regulatórios, tributários e processuais *in* ICMS: questões fundamentais. Org. MELO, Fábio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. São Paulo: Apet: MP Ed., 2007, págs. 94/95; SALIBA, Luciana Goulart F. e ROLIM, João Dácio. Não incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de energia elétrica. Revista Dialética de Direito Tributário nº 122. Dialética, São Paulo, 2005, págs. 57 a 59.

Date Created

17/05/2017